

Las causales de exoneración de la sanción por inexactitud: análisis a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado

ALEXANDRA LÓPEZ*

Uno de los aspectos que consideramos de especial importancia al analizar la sanción por inexactitud, es el de examinar los límites que los principios constitucionales establecen al poder sancionador del Estado, específicamente en lo que tiene que ver con las causales de exoneración previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Esta es la razón por la cual en el presente escrito analizaremos las causales que eximen de responsabilidad para aplicar la sanción por inexactitud a la luz de los principios constitucionales del debido proceso y legalidad que consagra la Constitución Política, frente a los actuales pronunciamientos del Consejo de Estado.

De acuerdo con nuestro ordenamiento tributario vigente, la sanción de inexactitud prevé como causales que exoneran para su imposición:

...cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

La norma transcrita prevé que no será imputada la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar o mayor saldo a favor, derive de las siguientes circunstancias:

1. Errores de apreciación o diferencias de criterio respecto a la interpretación del derecho aplicable.
2. Que los hechos y cifras sean completos y verdaderos.

Si bien el artículo 647 del Estatuto Tributario precisa las causales de exoneración, tal consagración lo es solo en apariencia, como quiera que, al realizar un examen detallado de cada una de estas circunstancias exonerativas, arribamos a la conclusión de que no se enmarcan dentro de los principios del debido proceso y legalidad que a su vez están íntimamente ligados a los principios de reserva de la ley y tipicidad.

Consagra el artículo 29 de la Constitución Política que el debido proceso se aplica tanto a las actuaciones judiciales como a las administrativas y que nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa. De ahí su estrecha relación con los principios de legalidad, reserva legal y tipicidad, por lo que no solo es necesario que la acción o conducta que infringe el ordena-

* Abogada de la Universidad Externado de Colombia, especialista en Derecho Tributario y Derecho Público. Gerente sénior en KPMG impuestos y servicios legales.

miento tributario se encuentre prevista como conducta sancionable, sino que las conductas que exoneran o enervan la sanción también se encuentren claramente tipificadas.

Para el caso que nos ocupa referente a las causales exonerativas de la sanción por inexactitud, la tipicidad no se limita a la sola existencia de la ley que las consagre, sino que exige que su descripción sea concreta y precisa, vale decir, que no se otorgue a la autoridad tributaria o al operador judicial la facultad abierta sobre la determinación de la causal eximente de la sanción por inexactitud.

En efecto, el artículo 647 del Estatuto Tributario dispone como primera causal excluyente de responsabilidad de la sanción por inexactitud, el “error de apreciación” o la “diferencia de criterios” relativos a la interpretación del derecho aplicable, por lo que al no ser definido lo que debe entenderse por “error” y menos aún haberse exigido la calificación del error como aquel invencible, ni existir un concepto jurídico sobre la “diferencia de criterios”, debemos remitirnos al sentido general de las palabras, para lo cual acudimos al diccionario de la Real Academia Española que define en sus diferentes acepciones “error”, como:

“1. m. Concepto equivocado o juicio falso.

2. m. Acción desacertada o equivocada.

3. m. Cosa hecha erradamente.

4. m. Der. Vicio del consentimiento causado por equivocación de buena fe, que anula el acto jurídico si afecta a lo esencial de él o de su objeto”.

Y la diferencia de criterios, así:

Diferencia: “3. Controversia, disensión u oposición de dos o más personas entre sí”.

Criterio: “1. m. Norma para conocer la verdad. 2. m. Juicio o discernimiento”.

De manera que el “error de apreciación” puede entenderse como la interpretación equivocada del derecho aplicable realizada por el obligado o particular, y la “diferencia de criterios”, como la controversia frente a la interpretación de la norma entre el particular y la administración tributaria; por lo tanto, debemos partir del supuesto de que la norma es erradamente apreciada por el obligado, o que permite diferentes interpretaciones.

Por lo tanto, la pregunta que surge es: ¿cómo puede el operador judicial determinar que el obligado ha incurrido en este yerro de apreciación de la norma, o que se trata de un criterio jurídico distinto y por lo tanto lo exonera de responsabilidad?

Al analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado durante el año 2011 y hasta la fecha, con el ánimo de buscar respuesta a nuestro interrogante, nos hemos encontrado con que los pronunciamientos han propendido por confirmar la imposición de la sanción por inexactitud, considerando que no se presenta error de interpretación ni diferencia de criterios relativos a la interpretación del derecho aplicable, bajo los siguientes argumentos:

- Criterio particular del contribuyente carente de respaldo legal:

En el presente caso, la diferencia de criterios se presenta entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio particular carente de respaldo legal, pues como se expuso, tanto el tratamiento que la demandante le dio (...) *se fundamentaron no en una interpretación diferente sino equivocada de la ley.*

(...) para la Sala no puede considerarse que exista una diferencia de criterios, por cuanto

las normas aplicadas no son ambiguas ni presentan vacíos que induzcan al contribuyente a darles una interpretación diferente a la que naturalmente corresponda.

(...) *se hace evidente el desconocimiento del derecho aplicable por parte del demandante.*

(...) la discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una *argumentación sólida* que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica *carecen de fundamento objetivo y razonable*¹ (la cursiva es nuestra).

- Error de interpretación de los hechos:

En el caso no es procedente exonerar de la sanción a la demandante bajo el entendido de que incurrió en un error de interpretación de las normas, pues, como se precisó, la demandante incurrió en un error de interpretación de los hechos, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud².

Como se puede observar, la causal que exonera de responsabilidad por presentarse errores de interpretación o diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable, ha generado diversos

pronunciamientos por parte del Consejo de Estado que han llevado a declarar que la misma no se configura, con fundamento en la apreciación subjetiva del operador judicial, por cuanto, precisamente, considera que la interpretación equivocada o la controversia respecto del derecho aplicable son criterios particulares del contribuyente que no cuentan con respaldo legal.

Lo anterior pone de manifiesto que si bien el inciso sexto del artículo 647 del Estatuto Tributario consagra las causales de exoneración, la carencia de un marco conceptual jurídico claro y definido ha llevado a que en la práctica no sea la ley sino la interpretación del operador judicial la que determina la procedencia de dicha causal eximente de responsabilidad, incluso desatendiendo el tenor literal de la sanción y el sentido natural y obvio de las palabras que exoneran de la sanción.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con la segunda causal que exige de la imposición de la sanción por inexactitud, esto es, que los hechos y cifras sean completos y verdaderos, no ha tenido mayor desarrollo jurisprudencial en estos años, 2011 y 2012, y se ha limitado su alcance a que la partida declarada esté probada y que no se trate de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, veamos:

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como *real y verdadera*, como regla general, debe *probarse la realización de la misma*, que existe, que

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias 17480, 17981, 18039, 17667, 17595, 17205, 17492, 17366, 17549, 17703, 17150, 17597, 17428, 17187, 16966, 17931, 18302 de 2011.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias 17885, 17286, 17261 de 2011.

fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero sí se requiere que los datos declarados sean reales³ (la cursiva es nuestra).

Es claro que la causal que exonera de responsabilidad referida a que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos exige una actividad probatoria tendiente a demostrar que las partidas discutidas son ciertas; sin embargo, la actual jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ ha llevado a tal rigorismo y formalidad que no en pocos casos rechaza la exoneración de la sanción o por falta de un requisito formal del soporte, o porque afirma que la prueba no fue “suficiente” sin que exista una exigencia legal respecto de la utilización de un determinado medio probatorio, o simplemente con la afirmación de que el dato o factor no está probado, sorprendiendo al contribuyente cuando a lo largo del debate administrativo y judicial nunca se discutió la realidad o prueba de los mismos.

Finalmente, debemos anotar que no es menos preocupante la falta de pronunciamiento del operador judicial en los casos en que si bien el contribuyente alega que en el caso discutido se presentan las causales que eximen de responsabilidad y que por lo tanto no es procedente la imposición de la sanción

por inexactitud, el Consejo de Estado se ha limitado a confirmar la sanción, sin referirse a dichas causales, sino limitándose a declarar que se omitieron ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas o se incluyeron costos, deducciones, descuentos, exenciones o pasivos inexistentes, señalando que “es claro que no puede hablarse de diferencia de criterios, ni mucho menos «respecto del derecho aplicable», cuando en la declaración presentada por (...) incurrió en varias de las conductas tipificadas taxativamente como causales de sanción⁵”.

Esta clase de pronunciamientos constituye una limitación al acceso de la justicia, como quiera que los particulares tienen derecho a que las controversias con la administración sean resueltas por los jueces, pero tal resolución implica el análisis a fondo de los argumentos presentados por las partes, más aún cuando es la misma norma tributaria la que ha consagrado expresamente las causales que eximen de responsabilidad al momento de aplicar la sanción por inexactitud.

Conclusiones y recomendaciones

Causa preocupación que en los actuales pronunciamientos del Consejo de Estado se observe una tendencia muy marcada a confirmar la sanción por inexactitud, sin que exista una línea jurisprudencial que nos permita tener certeza sobre los criterios que considera el operador judicial al momento de analizar si procede la exoneración de la sanción de inexactitud impuesta, más aún,

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias 17872, 17306, 17222, 18177, 17708, 17492, 17673 de 2011.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias 17306, 17152 de 2011.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias 18409, 17686, 16522, 16481, 17073, 16799, 16887, 17598, 16285, 17739 de 2011.

cuando uno de los aspectos que genera el mayor número de litigios en la jurisdicción contenciosa administrativa es el de la sanción de inexactitud⁶.

En nuestra opinión, tal situación se presenta porque no existe un concepto jurídico que permita delimitar el alcance y contenido de las causales exonerativas de responsabilidad cuando se presenta error de interpretación o diferencia de criterios respecto al derecho aplicable, e incluso cuando los hechos y cifras denunciados son completos o verdaderos, lo que ha llevado a que sea la interpretación subjetiva del operador judicial que en cada caso declare o rechace su procedencia.

Afirmaciones de la alta corporación judicial, que fundamentan la confirmación de la imposición de la sanción por inexactitud, tales como que la argumentación del particular no fue “sólida” o las normas interpretadas no son ambiguas o no presentan vacíos, o que la interpretación de la ley fue “equivocada”, solo confirman el alto grado de inseguridad jurídica que debe enfrentar el obligado al momento de discutir la sanción por inexactitud, pues dichas declaraciones son generales, abstractas y subjetivas.

Es claro que no pretendemos que el legislador consagre un listado detallado de comportamientos en los cuales se subsuman las causales que exoneran de la sanción, pero sí consideramos de especial importancia que el ordenamiento jurídico tributario se ocupe de una regulación más clara y precisa, por lo que llama la atención que en el proyecto de reforma tributaria presentado por el gobierno nacional no exista ninguna consideración respecto de esta sanción.

Si bien los artículos 82 y 83 del proyecto de reforma tributaria se refieren al abuso en materia tributaria, tal regulación no constituye de modo alguno una modificación a la sanción por inexactitud, más aún cuando las normas del proyecto expresamente señalan que la realización de las conductas allí descritas generarán las correspondientes sanciones.

Así las cosas, y frente a la actual jurisprudencia del Consejo de Estado, en la cual la tendencia es a no levantar la sanción por inexactitud por cuanto considera que no son procedentes las causales exonerativas, consideramos oportuno en estos tiempos de proyecto de reforma, insistir en la necesidad de modificar dicha sanción para que se aclare si procede o no la eximente de responsabilidad, para lo cual proponemos diversas alternativas de análisis:

- Que el ordenamiento jurídico establezca criterios objetivos que permitan razonable y proporcionalmente concretar las hipótesis exonerativas, para evitar interpretaciones subjetivas por parte del operador judicial.

- Que se eliminen las causales que exoneran la responsabilidad y en su lugar se establezca una graduación de la sanción con precisas conductas como ocurre en la legislación de México, con lo cual solo se permitiría a la autoridad tributaria imponer la sanción en los casos previstos en la ley, salvaguardando así los principios de legalidad, reserva de la ley y fundamentalmente el debido proceso.

- Que se limite la tarifa de la sanción por inexactitud del 160% a las conductas asociadas al fraude en los impuestos, tal

⁶ *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria*, Bogotá, noviembre de 2011, páginas 435 y siguientes.

como ocurre en legislaciones como la de Argentina y Chile, y se tipifiquen las demás conductas inexactas, estableciendo tarifas más bajas.

Los anteriores planteamientos permitirían una sanción por inexactitud que respetara

los principios constitucionales del debido proceso, legalidad, reserva legal y tipicidad y, como consecuencia, los particulares tendrían certeza y seguridad jurídica respecto de la aplicación y procedencia de la sanción de inexactitud.

Bibliografía

Cahn-Speyer Wells, Paul (s.f.). “Naturaleza de la sanción por inexactitud”, en *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria*. Bogotá: ICDT.

Ramírez Duarte, Clara Inés (s.f.). “Evolución de la sanción por inexactitud en ordenamiento jurídico colombiano”, en *Revista 57*. Bogotá: ICDT.

Zornoza Pérez, Juan José; Muñoz Martínez, Gabriel (s.f.). “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Curso de Derecho Fiscal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Jurisprudencia

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta:

Sentencia 16285 de 2011.
 Sentencia 16332 de 2011.
 Sentencia 16383 de 2011.
 Sentencia 16481 de 2011.
 Sentencia 16522 de 2011.
 Sentencia 16799 de 2011.
 Sentencia 16875 de 2011.
 Sentencia 16887 de 2011.
 Sentencia 16933 de 2011.
 Sentencia 16966 de 2011.
 Sentencia 17073 de 2011.
 Sentencia 17150 de 2011.
 Sentencia 17152 de 2011.
 Sentencia 17187 de 2011.
 Sentencia 17205 de 2011.
 Sentencia 17222 de 2011.
 Sentencia 17261 de 2011.
 Sentencia 17286 de 2011.
 Sentencia 17306 de 2011.
 Sentencia 17361 de 2011.
 Sentencia 17369 de 2011.
 Sentencia 17383 de 2011.
 Sentencia 17419 de 2011.
 Sentencia 17428 de 2011.
 Sentencia 17430 de 2011.
 Sentencia 17480 de 2011.
 Sentencia 17492 de 2011.
 Sentencia 17595 de 2011.
 Sentencia 17597 de 2011.

Sentencia 17598 de 2011.
Sentencia 17598 de 2011.
Sentencia 17628 de 2011.
Sentencia 17667 de 2011.
Sentencia 17672 de 2011.
Sentencia 17673 de 2011.
Sentencia 17686 de 2011.
Sentencia 17708 de 2011.
Sentencia 17722 de 2011.
Sentencia 17739 de 2011.
Sentencia 17872 de 2011.
Sentencia 17875 de 2011.
Sentencia 17879 de 2011.
Sentencia 17885 de 2011.
Sentencia 17931 de 2011.
Sentencia 17981 de 2011.
Sentencia 18039 de 2011.
Sentencia 18060 de 2011.
Sentencia 18100 de 2011.
Sentencia 18177 de 2011.
Sentencia 18302 de 2011.
Sentencia 18409 de 2011.
Sentencia 18413 de 2011.
